

УДК 657.6

**КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ****В.С. Рудницький, О.В. Рудницька**

Львівський інститут банківської справи

Університету банківської справи НБУ, [tsrud@bigmir.net](mailto:tsrud@bigmir.net)

Однією із важливих проблем становлення і розвитку аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиту. Питання якості піднімалися в таких наукових працях, як: Бичкова С.М. [1], Ітиглова О.Ю. [1], Лазаришина І.Д. [6], Пальцун І.М. [4], Петренко С.М. [4], Рудницький В.С. [6], Хомедюк В.О. [6], Шалімова Н.С. [7], Шеремета Г.М. [6].

До основних чинників, які впливають на якість аудиту можна віднести: кваліфікація аудиторів; досвід практичної роботи в аудиторській фірмі або контрольно-ревізійної роботи; конкуренція на ринку аудиторських послуг; форми і методи контролю за якістю аудиту.

Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю. розглядають основні концептуальні підходи до якості аудиту з точки зору практичної діяльності: якість аудиторських послуг є прямим результатом професійної компетентності та досвіду аудитора; якість аудиту визначається рейтингом аудиторської фірми; якість аудиту – це відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів, які регламентують аудиторську діяльність; якість аудиту вимірюється з позиції наданої аудиторської послуги, з урахуванням того, що в основі якості аудиторської перевірки покладено дві перемінні. Використання даного підходу передбачає порівняння отриманих та очікуваних вигод; якість аудиту визначається співвідношенням одночасно стандартів та вартості, що передбачає необхідність дотримання принципу найбільшої вигоди від витрачених ресурсів; якість аудиту визначається, як результат участі споживачів інформації в оцінці якості аудиторської перевірки [1, с. 7-9].

Таким чином Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю. на перший план оцінки якості аудиту висувають такі критерії, як компетентність та досвід аудитора, відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних документів. Аналогічної думки щодо критеріїв якості аудиторської діяльності притримується Шалімова Н.С. Зокрема, вона виділяє такі критерії якості аудиторської діяльності: дотримання аудиторами професійних стандартів (вимог стандартів аудиту затверджених АПУ), вимог професійної етики в тому числі незалежності, дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог ПНПКЯ1; дотримання вимог нормативних та законодавчих документів, які регулюють аудиторську діяльність (Закону України “Про аудиторську діяльність”); задоволення потреб користувачів [7, с.101].

Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” [2] основним суб’єктом контролю якості аудиту виступає Аудиторська палата України (АПУ), яка виконує такі функції:

- розробляє і затверджує національні стандарти аудиту;
- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір отримати сертифікат аудитора;
- затверджує програму підготовки аудиторів (серія сертифіката аудитора А) для підприємств і організацій, окрім банків, та за погодженням з Національним Банком України програму підготовки аудиторів, які здійснюють аудит банків (серія сертифіката аудитора Б);
- веде реєстр аудиторів (аудиторських фірм);
- здійснює щорічні курси підготовки і підвищення кваліфікації аудиторів;
- розробляє заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиту та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулює взаємовідносини між аудиторами у процесі здійснення аудиторської діяльності та за необхідності застосовує до аудиторів певні стягнення (в окремих випадках позбавлення сертифіката аудитора);
- здійснює постійний контроль за дотриманням аудиторами (аудиторськими фірмами) вимог цього закону, міжнародних стандартів аудиту (які прийняті в Україні, як національні стандарти, дотримання норм і принципів професійної етики аудиторів).

Крім Закону України “Про аудиторську діяльність” в Україні аудитори також керуються нормативними документами, які присвячені якості аудиторських послуг, зокрема: “Концептуальні основи контролю аудиторської діяльності в Україні” [3] та “Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості”, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог.

В Україні з 1 січня 2012 року прийнято нову редакцію “Порядку ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів”. Цим нормативним документом передбачено обов’язковість ведення Переліку

аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту. До цього переліку вноситься інформація про аудиторські фірми, які відповідають таким критеріям: у фірмі працює не менше, ніж троє сертифікованих аудиторів; фірма уклала договір страхування професійної відповідальності перед третіми особами (замовниками аудиту); щодо фірми є рішення АПУ про визнання того, що вона пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг; аудиторська фірма повинна розкрити на власному веб-сайті в мережі інтернет таку інформацію: назва аудиторської фірми, ідентифікаційний код, адреса місцезнаходження, контактні телефони та адреса електронної пошти, посада, прізвище ім'я по-батькові, номер і дата видачі сертифіката, контактний номер телефону аудиторської фірми тощо.

Окрім вище перелічених національних нормативних положень щодо якості аудиту обов'язковим є врахування вимог МСА:

1. МСКЯ 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги”.

2. МСА 220 “Контроль якості аудиту фінансової звітності”.

Міжнародна Федерація Бухгалтерів велику увагу звертає на вирішення проблеми внутрішнього контролю якості аудиту. Зокрема цьому питанню присвячено МСКЯ 1 та МСА 220. АПУ було затверджено положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1).

Важливими суб'єктами контролю якості аудиторських послуг виступають різні користувачі інформації аудиту: інвестори, акціонери, власники (замовники аудиту), кредитори (банки), кредитні спілки, страхові компанії та ін. Зазначені суб'єкти контролю якості аудиторських послуг не мають прямої дії на аудиторів (виконавців аудиторського контролю), а можуть впливати на процес оцінки якості аудиту шляхом подання скарг до АПУ або до суду.

В окрему групу суб'єктів контролю якості аудиту в Україні можна виділити: НБУ, Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку в Україні та Державну комісію з регулювання ринку фінансових послуг.

НБУ здійснює сертифікацію аудиторів, які проводять аудит банків, тимчасових адміністраторів та ліквідаторів банку. До повноважень Комісії з цінних паперів та фондового ринку включено визначення порядку ведення реєстру аудиторів (аудиторських фірм), які можуть проводити аудит фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів. Державна комісія з регулювання ринку фінансових послуг веде реєстр аудиторів (аудиторських фірм), яким надається право на проведення аудиту фінансових установ.

Таким чином, вище перелічені державні органи влади, які ведуть реєстр аудиторів (аудиторських фірм) мають певний вплив на якість аудиту, так як від них залежить вибір висококваліфікованих аудиторів та аудиторських фірм з позитивною репутацією на ринку. Хоча на практиці спостерігаються непоодинокі випадки, коли певні державні службовці можуть проводити політику протекціонізму, шляхом включення до реєстру аудиторів не з позиції їх кваліфікації та практичного досвіду, а за проханням зацікавлених осіб.

Отже, контроль якості аудиторських послуг державними органами влади здійснюється шляхом ведення відповідних реєстрів аудиторів (аудиторських фірм), встановлення вимог до форматів аудиторських висновків, звітів, розробки рекомендацій щодо відбору аудиторів та проведення тендерів при складанні угод аудиторськими фірмами. До найбільш жорстких санкцій щодо аудиторів (аудиторських фірм), що використовуються органами державної влади є виключення аудиторських фірм з Реєстру, що позбавить їх права здійснювати аудит певних державних установ.

Важливими суб'єктами контролю якості аудиту у світі та Європі вважаються професійні організації аудиторів. Згідно Закону України “Про аудиторську діяльність” [2] аудитори мають право об'єднуватися у громадські організації за професійними ознаками. В Україні такими професійними організаціями є: Спілка аудиторів України (САУ), Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА) та Асоціація українських аудиторських фірм (АУАФ).

УАСБА та ФПБАУ є членами міжнародних організацій з питань обліку та аудиту, а УАСБА – дійсний член Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів та асоційований член Міжнародної федерації бухгалтерів. Проте існуючі в Україні незалежні професійні організації бухгалтерів і аудиторів не здійснюють прямого впливу на якість аудиторських послуг. Згідно діючого законодавства основним суб'єктом контролю якості аудиту в Україні виступає АПУ.

На основі вищенаведеного можна зробити такі висновки:

1. Існуюча в Україні практика оцінки контролю якості незалежного аудиту не в повній мірі відповідає вимогам діючого законодавства Європейського Союзу. Зокрема, у діючій системі контролю якості аудиту в Україні відсутній інститут суспільного (громадського) нагляду, що в свою чергу не дозволяє в повній мірі забезпечити незалежність оцінки системи контролю якості аудиту.

2. У Рекомендаціях Європейського Союзу наголошується, що будь-яка зовнішня система забезпечення якості повинна бути об'єктивною і незалежною від аудиторської професії.

3. Не в повній мірі відповідає діюча система контролю якості аудиту принципам незалежності та прозорості.

4. Кадрове забезпечення системи контролю якості в Україні не в повній мірі відповідає принципам незалежності, так як в Рекомендаціях Європейського Союзу інспектування роботи аудиторів, аудиторських фірм повинно проводитися органом суспільного нагляду.

5. У перспективі доцільно дотримуватись Директив Європейського Союзу щодо порядку проведення щодо оцінки контролю якості аудиторських послуг.

### **Література:**

1. Бычкова С.М. Контроль качества аудита / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – с. 208
2. Закон. Україна. Про аудиторську діяльність: від 12.12.2012 р. №3125-12 (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
3. Концептуальні основи контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331/pdf>
4. Петренко С.М., Пальцун І.М. Аудит і практика застосування міжнародних стандартів: навч. посіб. - [2-ге видання] / С.М. Петренко, І.М. Пальцун – Львів: “Магнолія-2006”, 2013. – 520 с.
5. “Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>
6. Рудницький В.С., Лазаришина І.Д., Шеремета Г.М., Хомедюк В.О. Внутрішній аудит.: монографія / В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, Г.М. Шеремета, В.О. Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.
7. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика [Текст]: монографія / Н.С. Шалімова.- Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2012. – 672 с.